

# ***RESPONSABILITE SOCIALE DE L'ENTREPRISE ET PARTIES PRENANTES : COMPTER OU DISCUTER ?***

**Dominique Bessire**

Professeur des universités

Université d'Orléans

LOG (Laboratoire Orléanais de Gestion)

Rue de Blois BP 6739 45 067 ORLEANS Cedex 2

T. 02-38-49-43-41

Fax 02-38-49-48-16

[Dominique.Bessire@univ-orleans.fr](mailto:Dominique.Bessire@univ-orleans.fr)

## ***Résumé***

*En matière de responsabilité sociale de l'entreprise (RSE), l'accent est mis sur le développement d'un dispositif de mesure, légitimé par son objectivité. La mesure ne constitue pourtant qu'une dimension du processus d'évaluation, lui-même toujours sous-tendu par une subjectivité dont la reconnaissance conditionne l'expression de quelque responsabilité que ce soit. Chacune des parties prenantes étant porteuse de sa propre subjectivité, apparaît alors une question cruciale : comment intégrer ces multiples subjectivités ? Selon nous, il faut cesser de penser l'entreprise en termes de face-à-face entre catégories d'acteurs, mais comme une communauté de sujets, parties prenantes à un projet partagé, tous également responsables, quel que soit leur statut : dirigeants, actionnaires, salariés, fournisseurs clients...*

**Mots clés.** *Comptabilité - comptabilité créative - comptabilité d'intention - normes comptables - IAS/IFRS - mesure - évaluation - objectivité - subjectivité - intersubjectivité - responsabilité sociale de l'entreprise - shareholders - stakeholders - parties prenantes - éthique - responsabilité - communauté - éthique de la discussion - démocratie - Internet*

**Abstract:** *corporate social responsibility and stakeholders: measuring or discussing?*

*In the field of corporate social responsibility (CSR), the emphasis is put on the development of a set of measures, legitimated by its objectivity. But measuring is only a part of the evaluation process which is always underpinned by a subjectivity which, if it is not acknowledged, prevents the expression of any responsibility. Each stakeholder has his own subjectivity. Therefore, we are confronted to a central question: how to integrate these multiple subjectivities? According to us, we have to think the enterprise no more in terms of confrontation between groups of actors, but as a community of human beings who are engaged in a shared project and are equally responsible, whoever they are: shareholders, managers, employees, suppliers, customers...*

**Keywords.** *Accounting - creative accounting - purposive accounting - accounting standards - IAS/IFRS - measure - evaluation - objectivity - subjectivity - intersubjectivity - corporate social responsibility - shareholders - stakeholders - ethics - discourse ethics - democracy - community - accountability - Internet*

Etre responsable, c'est donner à un autre le droit de vous demander des comptes.

## Introduction

En matière de responsabilité sociale de l'entreprise (RSE dans la suite du texte), le discours et les pratiques qu'il légitime tendent à se focaliser sur la mesure de la « performance sociétale<sup>1</sup> ». Les outils mis en œuvre se présentent le plus souvent comme un complément à la comptabilité et au diagnostic financiers traditionnels, auxquels ils empruntent leurs méthodologies et leur vocabulaire : on parle ainsi de comptabilité et de notation sociétales. Dans la construction et le déploiement de cette instrumentation, tous les efforts semblent tendus vers une dépersonnalisation de la mesure, légitimée par son objectivité (1). La mesure ne constitue pourtant qu'un temps de l'évaluation ; elle est de surcroît sous-tendue par une subjectivité dont la reconnaissance constitue la condition nécessaire à une éthique de la responsabilité (2). Chacune des parties prenantes étant porteuse de sa propre subjectivité, apparaît alors une question cruciale : comment intégrer ces multiples subjectivités qui s'expriment souvent de manière contradictoire ? Accorder aux parties prenantes la place qui leur revient et proposer de nouveaux modes de reddition des comptes exige de pleinement reconnaître l'intersubjectivité inhérente à toute réalité humaine et de lui donner les moyens de s'exprimer de façon constructive. Les principes de l'éthique de la discussion et de la démocratie plurielle pourraient fournir les fondements philosophiques d'une telle approche. Le potentiel démocratique d'Internet pourrait être mobilisé pour lui donner une traduction opérationnelle. Plus généralement, il s'agit de cesser de penser l'entreprise en termes de face-à-face entre catégories d'acteurs, mais comme une communauté de sujets, parties prenantes à un projet partagé, tous également responsables, quel que soit leur statut : dirigeants, actionnaires, salariés, fournisseurs clients... (3).

## 1. Derrière l'objectivité de la mesure comptable : le paravent du « ils » et la subjectivité escamotée

La mesure (Foucault, 1998) jouit dans nos sociétés modernes d'un statut privilégié lié à son objectivité (1.1). Dans le monde auquel renvoie la RSE, ce sont la comptabilité et la notation, dites sociétales, qui fournissent le principal référentiel de cette mesure ; celles-ci sont usuellement présentées comme un complément aux comptabilité et notation financières classiques, ce qui soulève deux difficultés. Il y a là en premier lieu un paradoxe : le cadre conceptuel des US GAAP<sup>2</sup> aussi bien que celui des IFRS<sup>3</sup>, qui constituent aujourd'hui les

---

<sup>1</sup> Le terme « social », en français, peut renvoyer, dans une acception étroite, aux relations de travail (comme par exemple dans l'expression bilan social, partenaires sociaux...) et, dans une acception large, aux relations qui se nouent dans l'ensemble de la société. Afin d'éviter toute ambiguïté, nous utiliserons dans cet article le néologisme « sociétal » lorsque nous parlerons de comptabilité ou de notation. En revanche, nous conserverons le mot « social » dans l'expression « responsabilité sociale de l'entreprise », qui est désormais bien enracinée dans les discours.

<sup>2</sup> *United States General Agreed Accounting Principles*.

<sup>3</sup> *International Financial Reporting Standards*.

principaux référentiels de la comptabilité financière, interdisent par définition la prise en compte différenciée des parties prenantes (1.2). En second lieu, la comptabilité sociétale souffre des mêmes limites que la comptabilité financière, mais à un degré encore plus élevé du fait de sa nature spécifique (1.3).

### 1.1. Une idéologie de la mesure

La mesure ne constitue qu'une dimension de l'évaluation, comme nous tenterons de le montrer dans la seconde partie de cet exposé. Elle fait cependant dans nos sociétés modernes l'objet d'une vénération sans égale, héritée de la philosophie des Lumières. C'est à cette époque en effet qu'est inventé le système métrique et qu'est forgé le mètre étalon<sup>4</sup> ; c'est aussi à cette période que se diffusent les instruments permettant de décompter le temps de façon précise. Dans nos sociétés fascinées par le calcul et les chiffres (Viveret, 2003, p. 5), la mesure est étroitement associée à la science et au progrès. Deux citations extraites du dictionnaire *Le Robert* (1980) reflètent cet état d'esprit.

1 « Dans les sciences expérimentales, la mesure des phénomènes est un point fondamental, puisque c'est par la détermination quantitative d'un effet relativement à une cause donnée que la loi des phénomènes peut être établie »

Cl. Bernard, *Introd. ét. méd. expériment.*, II, II

2 « (La physique) n'est parvenue à sortir de l'état qualitatif pour atteindre celui de science quantitative exacte qu'en s'appuyant constamment sur la mesure, c'est-à-dire en cherchant toujours à caractériser les aspects de la réalité à l'aide de nombres... »

L. de Broglie, *Physique et microphysique*, V.

Les développements historiques de la comptabilité, des origines à nos jours, se sont fréquemment référés à cet idéal de scientificité et ont en conséquence privilégié la mesure (Luca Paccioli a développé la méthode de la partie double dans un ouvrage d'arithmétique). La dimension interprétative la comptabilité n'en a pas pour autant, à notre connaissance, été disqualifiée. Le processus de normalisation internationale en cours change profondément cet état des choses.

### 1.2. Le paradoxe d'une comptabilité sociétale présentée comme complément de la comptabilité financière

La comptabilité financière est aujourd'hui sous l'empire d'un processus de normalisation comptable internationale dont les artisans s'attachent à nous persuader de sa neutralité et de sa scientificité (Colasse, 2004, p. 35). Pourtant, cette normalisation s'attache à satisfaire en priorité les besoins des investisseurs et est élaborée par des experts issus d'une sphère technique ; les *parties prenantes* qui constituent un des concepts centraux mobilisés par le discours et les pratiques en matière de RSE voient donc d'emblée leurs préoccupations propres interdites d'expression<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Le mot « mesure » et le mot « mètre » ont la même racine indo-européenne.

<sup>5</sup> La théorie politico-contractuelle et la théorie de la légitimation proposent différentes explications à cette absence d'impartialité ; voir par exemple Watts et Zimmerman (1986) pour la première perspective et Tinker *et al.* (1991) pour la seconde.

### **1.2.1. La normalisation comptable internationale, héritière du scientisme**

Le mouvement actuel de normalisation internationale, mené sous l'égide principalement de l'IASB (*International Accounting Standards Board*), prétend réduire la place laissée à l'interprétation et donc à la subjectivité, perçue comme dangereuse. L'emploi du mot normes (*standards* en anglais) est à lui seul tout un programme. Il suffit de parcourir le cadre conceptuel de l'IASB et la norme IAS/IFRS1 (*International Accounting Standards / International Financial Reporting Standards*) pour s'en convaincre. La neutralité<sup>6</sup> fait partie en particulier des qualités requises pour atteindre l'objectif de l'image fidèle (Obert, 2003, p. 55).

Cette apparente neutralité est lourde de dangers. La mesure comptable ainsi conçue devient une sorte de lit de Procuste sur lequel sont invitées à s'étendre toutes les entreprises, ainsi que leurs partenaires. La norme IAS1 précise ainsi qu'elle s'applique à tous les types d'entreprise, de l'entreprise individuelle au groupe d'entreprises<sup>7</sup>. La stratégie adoptée par l'IASB à partir de la fin des années 80 met d'ailleurs en avant la comparabilité<sup>8</sup> et s'est focalisée sur la réduction des options. L'objectif est que « désormais chaque norme [fixe] un « traitement de référence » (*benchmark<sup>9</sup> treatment*) et n'autorise qu'un seul traitement alternatif (*allowed alternative treatment*) » (Colasse, 2002, p. 91).

### **1.2.2. Des « parties prenantes » trop bien ou trop mal traitées**

En réalité, l'objectivité affichée dans le corpus des normes IAS/IFRS masque difficilement une subjectivité qui s'exerce principalement au bénéfice des investisseurs, mais aussi des normalisateurs. Les normes IAS sont certes rédigées dans un style soigneusement impersonnel : la norme fondamentale IAS1, évoque très prudemment des utilisateurs<sup>10</sup> anonymes, plus rarement le « management » lorsqu'il faut préciser ses obligations ; les mots « employés », « fournisseurs », « clients » ont été méthodiquement bannis, de même d'ailleurs que les mots « investisseurs » ou « actionnaires ». Malgré toutes ces précautions de langage, les normes ne peuvent éviter ça et là de laisser transparaître le rapport de forces existant. Une des dispositions de la norme IAS1 explique ainsi que les états financiers à caractère général auxquels elle s'applique sont « ceux qui sont conçus pour satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en situation d'exiger des rapports aménagés pour répondre à leurs besoins spécifiques d'information » (traduction libre<sup>11</sup>).

#### **Des investisseurs choyés**

« Le référentiel anglo-saxon, forgé dans les pays où les marchés financiers jouent un rôle important dans le financement des entreprises, tend à privilégier les besoins d'information des investisseurs » (Colasse, 2002, p. 89). L'IASB ne faillit pas à cette règle : dans son cadre conceptuel, « sont en particulier précisés les utilisateurs auxquels l'information comptable est

<sup>6</sup> « *neutral, that is free from bias* » (IAS1, révision 1997, paragraphe : *accounting policies*, phrase 20)

<sup>7</sup> « *This Standard applies equally to the financial statements of an individual enterprise and to consolidated financial statements for a group of enterprises* » (IAS1, révision 1997, 2<sup>ème</sup> paragraphe : *scope*).

<sup>8</sup> « *The objective of this Standard is to prescribe the basis for presentation of general purpose financial statements, in order to ensure comparability (souligné par nous) both with the enterprise's own financial statements of previous periods and with the financial statement of other enterprises* » (IAS1, révision 1997, 1<sup>er</sup> paragraphe : *objective*).

<sup>9</sup> On notera que le lit de Procuste se transforme ici en un banc (*bench*). Le principe reste le même.

<sup>10</sup> « *users* »

<sup>11</sup> « *General purpose financial statements are those intended to meet the needs of users who are not in a position to demand reports tailored to meet their specific information needs* » (IAS1, révision 1997, 2<sup>ème</sup> paragraphe : *scope*, 2<sup>ème</sup> phrase)

a priori destinée. [...] Les utilisateurs prioritaires de l'information comptable sont les investisseurs boursiers : il s'agit de les aider à décider quand ils doivent acheter, conserver ou vendre des titres » (Colasse, 2002, p. 92). En arrière-plan se profile l'hypothèse qui sous-tend l'économie néo-classique : maximiser la richesse des actionnaires revient à maximiser la richesse de toutes les parties prenantes, conformément aux lois de l'équilibre général. Dit autrement, les actionnaires et les autres parties prenantes ont nécessairement les mêmes intérêts.

### ***Des normalisateurs experts en stratégie***

Si la subjectivité s'exprime dans la sélection des destinataires privilégiés de l'information financière, elle se manifeste également dans les pouvoirs exorbitants conférés à des normalisateurs dont le statut juridique est pour le moins incertain. Le modèle retenu est supposé garantir leur indépendance en « associant le pouvoir politique (en particulier les régulateurs), le pouvoir économique (avec les utilisateurs qui sont les entreprises) et le pouvoir technique (les professionnels de la comptabilité et les universitaires) et en diversifiant ses sources de financement. Mais l'on peut se poser légitimement la question de l'indépendance lorsque l'on observe les importants moyens humains et financiers en provenance des plus gros cabinets comptables anglo-saxons » (Heem, 2003b, p. 8).

Ces organismes de normalisation s'inscrivent par ailleurs eux aussi dans des luttes d'influence. B. Colasse (2002, pp. 91-92) met ainsi en lumière les jeux stratégiques auxquels s'est livrée l'IASB depuis sa création : après avoir adopté jusqu'à la fin des années 80 une stratégie de « profil bas » en autorisant de multiples options, il a par la suite, « pour assurer sa survie face à la globalisation financière, [...] mis en œuvre une stratégie plus offensive de réduction draconienne des options « qui supposait des soutiens institutionnels » qu'il a trouvés d'abord auprès de l'*International Organization of Securities Commission* (IOSCO), puis auprès de la Commission européenne « qui proposa en juin 2000 [...] de faire tout ce qu'il fallait pour que les groupes européens appliquent au plus tard le 1<sup>er</sup> janvier 2005 les normes internationales » (*ibid.*)<sup>12</sup>.

### ***Des parties prenantes sans voix***

La procédure d'élaboration des normes (*due process*) est supposée permettre la participation de toutes les parties prenantes à l'élaboration des normes. Il s'agit là d'une disposition en trompe l'œil. Les autres parties prenantes ne peuvent en effet espérer se faire entendre que pour autant qu'elles ne remettent pas en cause la suprématie des investisseurs. Par ailleurs, seules celles « qui ont les ressources financières et/ou la compétence technique nécessaires peuvent réellement intervenir dans le *due process* et espérer se faire entendre du Board ; les autres parties prenantes ne sont que les spectateurs passifs de l'éventuelle négociation qui se noue entre l'IASB et les parties prenantes les plus puissantes. Bien qu'elle soit à prouver, on peut penser que, dans le contexte du *due process*, l'influence directe ou indirecte des « Big four » sur les travaux de l'IASB n'est pas négligeable : ils ont en effet les ressources doctrinales et financières nécessaires pour une participation et un lobbying efficaces » (Colasse, 2004, p. 35).

Ainsi, dans un processus où les politiques renoncent à jouer le rôle qui leur est dévolu et où les techniciens sont « soumis à des pressions excessives de certaines parties prenantes » (Bissara, 2003), on retrouve une situation analysée par J. Habermas : la sphère technique

---

<sup>12</sup> Une présentation plus détaillée et actualisée est donnée dans Colasse (2004).  
26/04/2005

colonise le monde vécu. Il en résulte une situation qui par nature interdit la prise en compte des différentes parties prenantes autres que les investisseurs.

### **1.3. Comptabilité et notation sociétales : outils de responsabilisation ou de déresponsabilisation ?**

Les initiatives visant à améliorer la mesure comptable en matière sociétale se sont multipliées dans les dernières décennies<sup>13</sup> et le mouvement semble s'être encore accéléré dans les dernières années. Les résultats obtenus apparaissent, aux yeux de la majorité des observateurs, peu convaincants. La rationalité, si souvent mise en exergue, exigerait donc que, face à ce qui apparaît de prime abord comme un gaspillage de ressources, les efforts soient redéployés dans d'autres directions. Ce n'est pas le cas ; force est donc de s'interroger sur les causes de cette extrême focalisation sur la mesure comptable.

#### ***1.3.1. Un foisonnement d'initiatives peu convaincantes***

Le référentiel de la comptabilité environnementale tend à se calquer sur les standards de la comptabilité financière, il souffre donc des mêmes limites, mais « sans la robustesse et la qualité du modèle de représentation comptable [financière] » (Quairel, 2004, p. 9).

La *Global Reporting Initiative* (GRI dans la suite du texte) constitue à ce jour la tentative généralement considérée comme la plus aboutie de normalisation de la comptabilité sociétale. Ses faiblesses se retrouvent donc à minima dans la plupart des autres initiatives. L'analyse serrée qu'en propose F. Quairel (2004, p. 23) abouti à une conclusion sans appel : « le chemin semble encore très long pour atteindre une qualité du rapport sociétal » à un niveau de comparabilité, de rigueur et de vérification équivalent à celui du reporting financier ».

#### ***1.3.2. La porte ouverte aux stratégies d'évitement et de dédouanement***

Concentrer l'essentiel de ses efforts sur la mesure permet de détourner l'attention des actions à entreprendre, d'éviter d'analyser les dysfonctionnements et de se dispenser d'une interrogation sur les finalités de cette mesure. A l'heure où les scandales financiers (Enron, Worldcom...) et les catastrophes écologiques générées par des entreprises (Bhopal, marées noires à répétition...) se multiplient, il est bien commode de se pencher sur la RSE et les « terribles » difficultés de la mesure de la performance sociétale plutôt que de s'attaquer aux problèmes de fond. Enron avait, avant de s'effondrer, une excellente notation sociétale.

Par ailleurs, le concept même des trois P (*planet, profit, people*), souvent brandi dans le domaine de la RSE, justifie par avance, dans son énoncé même, la dérogation aux principes d'une authentique gestion sociétale face à des conditions économiques présentées comme défavorables (par exemple, un retour sur capitaux propres qui serait inférieur aux exigences des investisseurs).

Enfin, encore mieux que la comptabilité financière, les diverses démarches utilisées se prêtent à la manipulation et au contournement (Lespès, 2003). Elles s'inscrivent le plus souvent dans un mouvement d'autorégulation qui lui-même renvoie à la tendance actuelle de privatisation du droit. L'entreprise, au sein des innombrables référentiels qui ont été élaborés dans les dernières décennies, choisit celui qui lui convient le mieux, en l'adaptant plus ou moins à ses

---

<sup>13</sup> En 2002, M. Capron (2002, p. 411) s'efforçait de classer les différents types de comptabilité et de notation sociétales dans un tableau qui comportait déjà huit cases et une trentaine de lignes. Encore ne s'agissait-il que de « types », chacun pouvant se déployer au travers de référentiels différents.

exigences. Elle « s'engage 'moralement', mais sans menace de sanction. Ces règles douces sont évidemment préférées à la légalité étatique » (Lespès, 2003). Mais même lorsque la mesure sociétale est prescrite par la loi, les textes restent particulièrement flous et favorisent toutes les échappatoires. Ainsi l'article 116 de la loi NRE limite formellement son périmètre d'application aux seules entités cotées alors que l'essentiel de l'activité productive se déroule dans des unités non cotées : les premières études réalisées sur l'application de cet article 116 montrent que les entreprises concernées ont eu des réactions très divergentes face à cette disposition : certaines ont travaillé dans le cadre d'un périmètre élargi (mais le plus souvent sans le définir précisément), d'autres s'en sont tenues à la lettre de la loi. Enfin, sur les neufs cents sociétés visées, plus de la moitié n'ont rien publié, sans d'ailleurs que les commissaires aux comptes aient émis de remarque (Alpha Etudes, 2003 ; KPMG, 2003 ; MEDEF – PricewaterhouseCoopers, 2003 ; Novethic, 2003 ; Terra Nova, 2002 et 2003 ; Utopies, 2003). La focalisation sur la mesure et l'utilisation qui en est faite, le discours sur la neutralité et l'objectivité de cette mesure s'inscrivent, certes, dans des stratégies et des tactiques de dédouanement et/ou de légitimation (Quairel, 2004) ; elles remplissent cependant une autre fonction plus pernicieuse : elles permettent d'éviter le choc frontal avec l'épineuse question de la subjectivité et de la pertinence ; fondamentalement, elles occultent la dimension politique de toute décision ou action. La mesure comptable, loin d'être mise au service de la RSE, devient un instrument de déresponsabilisation.

## **2. Au principe de toute évaluation, la subjectivité: l'entrée en scène du « je », condition de la responsabilité**

Pour faire rimer comptabilité et responsabilité (2.3), il faut accepter de reconnaître la subjectivité de toute mesure. La mesure n'a de sens que si elle s'inscrit dans un processus d'évaluation, qui lui-même intègre nécessairement une dimension subjective. Pour en faire la démonstration, un petit détour épistémologique est nécessaire (2.1). Nombre d'analyses menées par des chercheurs en comptabilité valident d'ailleurs empiriquement l'articulation établie théoriquement entre mesure comptable et subjectivité (2.2).

### **2.1. La mesure, une dimension parmi d'autres de l'évaluation**

Toute réalité se déploie selon une structure tridimensionnelle ; à la dialectique traditionnelle sujet-objet, nous substituons la trialectique sujet-objet-projet (Nifle, 1986). De ce postulat découle une manière d'appréhender l'évaluation qui reconnaît toute sa place à la subjectivité<sup>14</sup>.

#### **2.1.1. La dimension ternaire de la réalité**

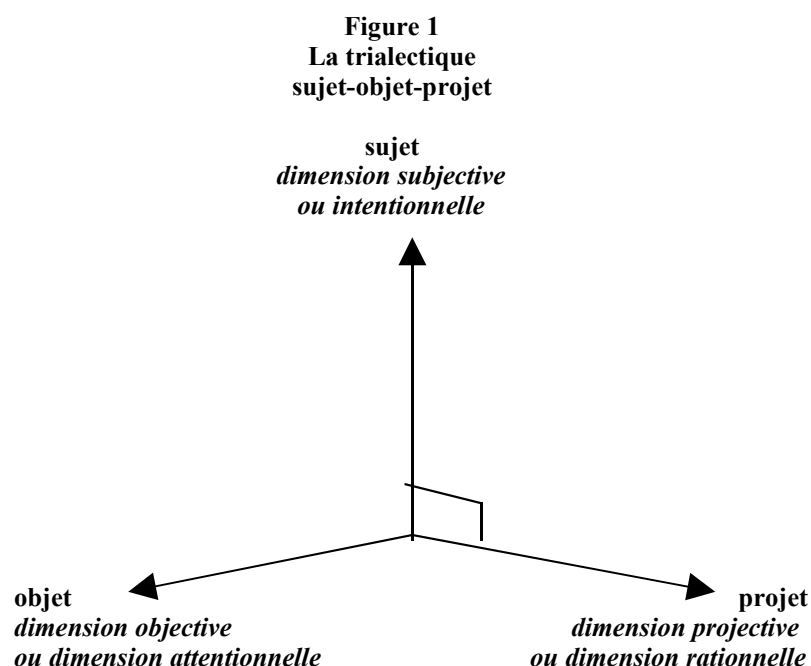
La réalité se déploie selon une structure ternaire. L'idée a déjà été avancée par nombre de philosophes et notamment par H. Bergson qui écrivait en 1907 que « d'une manière générale, la réalité est ordonnée dans l'exacte mesure où elle satisfait notre pensée. L'ordre est donc un certain accord entre le sujet et l'objet » (1998, p. 221), et par G. Bachelard qui notait en 1934 que « la méditation de l'objet par le sujet prend toujours la forme du projet » (1995, p.

<sup>14</sup> Pour une présentation plus détaillée, le lecteur pourra se reporter à notre article « Définir la performance », *Comptabilité Contrôle Audit*, vol. 5, t. 1, septembre 1999, pp. 127-150.  
26/04/2005

15). R. Nifle, qui depuis trois décennies développe avec persévérance un corpus de pensée particulièrement original et fécond, baptisé Humanisme méthodologique ([www.coherences.com](http://www.coherences.com)), exprime cette ternarité dans une figure géométrique (Nifle, 1986) qui associe à chacune des dimensions fondatrices de l'expérience humaine (sujet, objet et projet) un vecteur (figure 1).

Au vecteur vertical correspond la dimension *subjective*. Toute réalité humaine est réalité d'un sujet et par cela intentionnelle. L'intention peut prendre de multiples visages : désir, motivation, propension, volonté, aspiration... C'est sous cette dimension que le sujet est envisagé comme être de 'sens'. Le vecteur horizontal orienté vers la gauche traduit la dimension *objective*, l'objet se définissant comme ce qui se distingue d'un contexte et ce dont nous sommes distincts. Cette dimension exprime donc notre expérience de l'altérité. Ces deux dimensions, sur lesquelles repose toute réalité, sont indissociables ; il n'y a pas d'objectivation sans sujet objectivant, pas d'observation sans intention, pas plus qu'il n'y a de sujet sans objet : la subjectivité ne peut s'exprimer que dans le rapport à un objet quelconque. C'est ce que G. Berkeley faisait déjà remarquer au XVIIème siècle : « l'objectivité est tout autant part de l'observateur que de l'objet observé » (Morgan, 1988, p. 482).

Le vecteur projet est le produit (vectoriel) des deux autres. Il correspond à la dimension *rationnelle* (ou projective) qui articule les objets selon une logique propre aux sujets ; cette dimension nous présente la réalité ordonnée et déployée dans l'espace et le temps. La raison n'est donc pas première et causale, elle est seconde et subséquente.



Légende

**en caractères gras simples:** les termes de la connaissance

**en caractères gras italiques:** les dimensions de la connaissance

### ***2.1.2. Les implications dans le champ de l'évaluation***

Du déploiement de la trialectique dans le champ de l'évaluation, il est possible de tirer les principes et les critères de toute évaluation et d'identifier l'instrumentation à mobiliser pour chacune des dimensions.



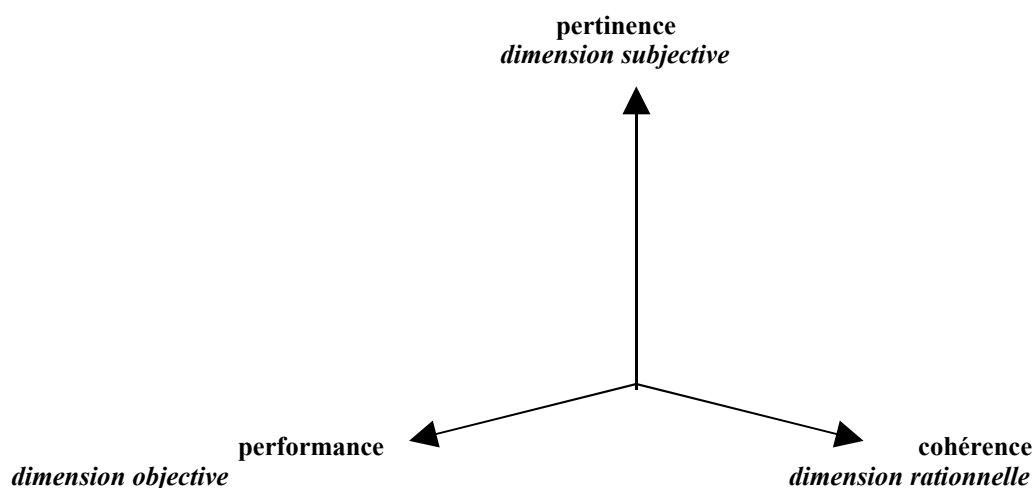
## **Principes**

*L'évaluation est un acte de jugement relatif à une échelle de valeurs partagée. Cette hiérarchie des valeurs est toujours sous-tendue, implicitement ou explicitement, par la référence à un plus grand bien et donc par une certaine conception de ce qu'est ce bien pour un individu ou une communauté ('grandeur' chez Boltanski et Thévenot, 1987). Toute évaluation suppose donc implicitement établis le sens et les critères du bien.*

## **Critères**

Il n'y a pas d'évaluation valide d'une quelconque réalité sans prise en compte de l'ensemble de ses dimensions, subjective aussi bien qu'objective et rationnelle. A chacune d'elles, il est possible d'associer, selon une hiérarchie définie, un critère spécifique : à la dimension subjective correspond la pertinence, à la dimension rationnelle la cohérence et à la dimension objective la performance (figure 2).

**Figure 2**  
**Les critères de l'évaluation**



### Légende

**en caractères gras simples:** les critères d'évaluation

**en caractères gras italiques:** les dimensions de la connaissance

Le critère de *pertinence* permet d'appréhender la réalité dans sa dimension subjective. L'utilisation de ce critère met en jeu la responsabilité des acteurs et s'oppose à une démarche d'évaluation qui se retrancherait derrière 'la rationalité' ou 'l'objectivité'. La pertinence d'une entreprise, quelle qu'elle soit, s'apprécie par rapport à une intention ; elle s'exprime par référence à des choix politiques, compris comme des choix fondamentaux sous-tendus par une échelle de valeurs.

Le critère de *cohérence* est associé à la dimension rationnelle de la réalité<sup>15</sup>. Apprécier la cohérence d'une entreprise, c'est vérifier que toutes les dimensions et tous les plans de la réalité sont pris en compte et maîtrisés, qu'ils s'articulent correctement les uns avec les autres, qu'ils s'insèrent convenablement dans leur contexte et qu'enfin ils sont conformes à l'intention initiale.

<sup>15</sup> Le dictionnaire *Le Robert* donne rationnel comme synonyme de cohérent ; il propose également logique, ordonné, harmonieux.

Le critère de *performance* (au sens étroit du terme<sup>16</sup>) permet de prendre *en compte* - dans tous les sens du terme - la dimension objective de la réalité. Il renvoie aux trois E : économie, efficacité et efficacité. Il traduit aussi les progrès vers l'objectif fixé (Capron et Quairel, 1998, p. 578) ou l'avancement dans un plan d'action (Mascré, 1994, p. 60).

Les trois critères sont indissolublement liés selon une hiérarchie définie. Le critère de pertinence prime sur les deux autres. Le critère de cohérence suit immédiatement : la cohérence s'exprime en effet par rapport à une intention. Le critère de performance enfin est subordonné aux deux précédents : la performance (au sens étroit) ne peut être conçue comme absolue et isolée ; elle ne peut s'apprécier que par rapport à une intention donnée, explicite ou implicite. La plupart des auteurs l'admettent : la performance « n'existe pas de façon intrinsèque, elle est définie par les utilisateurs de l'information par rapport au contexte décisionnel caractérisé par un domaine et un horizon de temps » (Lebas, 1995, p. 68) ; « une évaluation de la performance n'est pas neutre : elle privilégie toujours le point de vue de certains acteurs, et un examen de ses critères permet d'identifier les réalisations d'objectifs qu'elle entend valoriser » (Le Maître, 1998, p. 820). Pour être le dernier, ce critère n'en est pas moins aussi important que les deux autres : l'objectivation, quelque difficile qu'elle soit, est nécessaire sous peine de verser dans le subjectivisme, aussi réducteur à sa manière que l'objectivisme.

### ***Instrumentation***

Le professionnalisme dans l'évaluation exige qu'à chaque mode de connaissance soit associée une instrumentation qui lui soit propre. Cet appareillage existe pour la dimension objective saisie grâce à une science de la mesure sans cesse enrichie, et pour la dimension rationnelle appréhendée à l'aide de modèles toujours plus sophistiqués. Il reste en revanche pauvre pour la dimension subjective qui relève d'une instrumentation plus qualitative que quantitative (figure 3, page ci-après).

Finalement, la dimension subjective étant la plus difficile à appréhender, pour des raisons qui tiennent autant à la culture qu'à l'insuffisance de l'instrumentation, elle est la première à être écartée dans les pratiques d'évaluation, ce qui revient à éliminer toute référence à l'intention et à la valeur, et constitue en soi une négation du principe même de toute évaluation (Nifle, 1996a, p. 2).

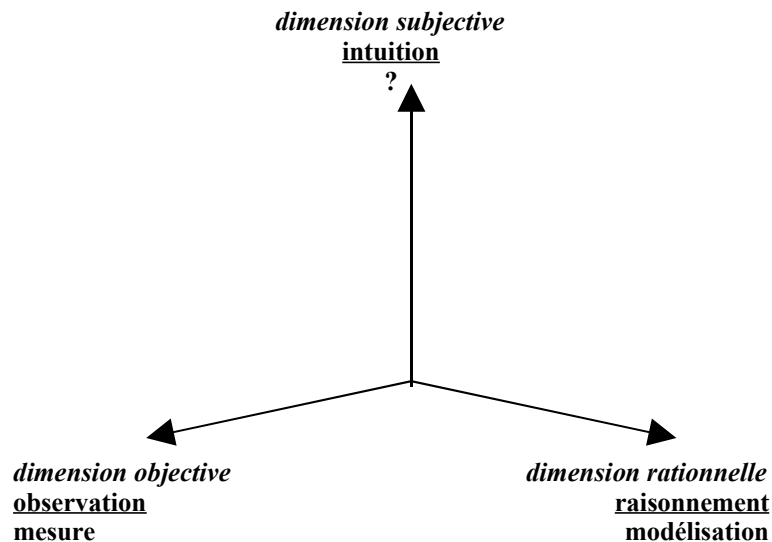
### ***2.1.3. Synthèse***

Le détour épistémologique permet de remettre la mesure à sa juste place dans le processus d'évaluation. Si les dimensions rationnelle et objective semblent assez bien maîtrisées, il n'en va pas de même pour la dimension subjective. Cette déficience renvoie à notre héritage cartésien : nos sociétés 'modernes', nous l'avons vu, valorisent fortement l'objectivité et la rationalité<sup>17</sup> et tendent à disqualifier tout jugement subjectif, assimilé à une appréciation arbitraire et irrationnelle.

**Figure 3**  
**Modes de connaissance**  
**et instrumentation**

<sup>16</sup> Au sens large, la performance englobe pertinence, cohérence et performance au sens étroit.

<sup>17</sup> « Il y a une certaine rationalisation des mentalités de l'homme au travail. [...] L'homme contemporain est, malgré son scepticisme, prêt à accepter les méthodes rationnelles de gestion et en particulier des systèmes tels que le SFPC [système formel de planification-contrôle]. La rationalité est d'autre part inséparable de l'idéologie de progrès et du système de pensée occidental favorisé par les processus d'industrialisation. [...] On ne cherche d'habitude à rationaliser un système que dans l'espoir de le faire *progresser* » (Maître, 1984, p. 251).



Légende

**en caractères gras italiques**: les dimensions de la connaissance

**en caractères gras**: les instruments d'évaluation

**en caractères gras soulignés** : les modes de connaissance

L'objectivation et la mesure (dimension objective) sont nécessaires et légitimes tout comme l'analyse et la modélisation (dimension projective ou rationnelle). Ces modes d'appréhension de la réalité peuvent certes se heurter à des difficultés ; celles-ci sont cependant souvent exagérées : dans la plupart des situations, des mesures approximatives et des modèles simples peuvent suffire, pourvu qu'ils soient appropriés, c'est-à-dire qu'ils soient mis en œuvre en gardant à l'esprit l'intention qui sous-tend leur emploi. Il s'agit moins à ce niveau de faire un décompte exact du nombre de pas que de s'assurer qu'ils ont été faits dans la direction choisie. Ce n'est donc pas d'une sophistication croissante des outils de mesure et de modélisation que viendront des progrès significatifs dans le champ de l'évaluation, mais d'avancées, même modestes, dans la maîtrise de la dimension subjective<sup>18</sup>. Il y a là un vaste chantier à défricher.

A un niveau plus essentiel se pose la question du choix du système de valeurs. Il ne suffit plus alors de s'assurer que les pas se font dans la direction projetée ; il faut encore se demander si la direction choisie est la bonne.

Dans un monde où sévit « le mal de la connaissance ordinaire » (Morel, 1992), le détour par une interrogation épistémologique peut susciter le scepticisme. Nous espérons que l'analyse qui vient d'être présentée convaincra nos lecteurs qu'il est au contraire la condition de progrès essentiels, conformément à l'idée que s'en faisait J. Piaget (1967, p. 51).

## 2.2. Comptabilité et subjectivité

Ces considérations théoriques trouvent-elles un écho dans les analyses proposées menées par les chercheurs en comptabilité ? La réponse est oui, quel que soit le niveau auquel l'on se place.

<sup>18</sup> Le simple fait de reconnaître l'existence d'une dimension subjective et l'impossibilité de la dissocier des dimensions objective et rationnelle constitue déjà en soi un progrès.

Pour B. Colasse (2002, pp. 93), « un référentiel comptable est fondamentalement une représentation, un modèle de l'entreprise » ; il précise : « une norme comptable, tout comme la comptabilité et les états qu'elle produit, n'est pas neutre<sup>19</sup>. Par delà son rôle technique, elle véhicule des façons de penser, de communiquer, de se comporter, de gérer les hommes et les choses ; et aussi, au sens large, des valeurs, une idéologie ».

Même en faisant abstraction de l'idéologie, il est possible de retrouver la subjectivité à l'œuvre dans deux concepts familiers aux comptables : la comptabilité créative (voir par exemple, Stolowy, 2000 ou [www.campus.hec.fr/profs/stolowy/perso.articles/Encyclo.pdf](http://www.campus.hec.fr/profs/stolowy/perso/articles/Encyclo.pdf)) et la comptabilité d'intention (Christophe, 2000).

Dans la simple observation des pratiques, il est encore aisé de déceler le jeu de la subjectivité. B. Raffournier (2003) s'élève vivement contre la prétendue neutralité des chiffres comptables : « *il ne faut pas [...] espérer qu'un renforcement de la réglementation soit de nature à supprimer la subjectivité des chiffres comptables*. Comptabiliser un actif, c'est en effet lui attribuer une valeur. Or cette valeur dépend des flux monétaires que l'actif est supposé générer dans les années qui viennent. Ces flux étant, par nature, incertains, toute évaluation suppose implicitement de faire des hypothèses concernant l'avenir. [...] Dans la mesure où personne ne peut prétendre connaître l'avenir avec certitude, *toute évaluation est, par essence, subjective. Quel que soit le niveau de détail des normes, il faudra toujours qu'elles laissent, à un moment donné, la place à l'évaluation individuelle*. Les entreprises savent d'ailleurs très bien qu'il n'est nul besoin de violer les règles ou d'utiliser des méthodes comptables discutables pour influencer les résultats ; il suffit de jouer sur la subjectivité ».

### 2.3. Subjectivité et responsabilité

Subjectivité et responsabilité sont absolument indissociables.

Sans reconnaissance de la subjectivité, il n'y a pas d'espace pour la responsabilité. Le philosophe J. Henriot (2002) nous explique que « dans la syntaxe de l'éthique, responsabilité et exercice de la fonction *sujet* ne font qu'un. Au déroulement d'un *processus impersonnel* ne s'applique nul jugement de *responsabilité* (c'est nous qui soulignons) ». Il est certes possible de concevoir « un monde sans sujets, [un] système où les individus ne seraient que d'aveugles exécutants, [mais] dans cet univers d'insectes, la responsabilité n'aurait pas plus de place que la conscience ».

Dans le domaine de la finance critique, certains chercheurs parviennent aux mêmes conclusions. Selon H. Rainelli-Le Montagner (2002, p. 447), la théorie financière « orthodoxe » (qui sous-tend la normalisation comptable d'inspiration anglo-saxonne) exclut de son champ la question des normes éthiques : « dans le paradigme classique [...], les comportements n'ont pas à être jugés à l'aune d'une quelconque morale et s'apprécient seulement au regard de leur conformité aux prescriptions qui résultent des modélisations obtenues sur la base de l'hypothèse de rationalité des agents. [...] Celui qui choisit de ne pas se comporter conformément à ses règles se voit sanctionné, non pas au nom d'une exigence éthique quelconque, mais parce que le marché ne rémunère que ceux qui respectent ses lois ». Mais même si la question de l'articulation entre responsabilité et subjectivité est le plus souvent posée en termes éthiques, la prise en compte de la subjectivité n'est pourtant pas en soi une question morale. C'est plus prosaïquement une question d'efficacité ; un monde sans

---

<sup>19</sup> Sur ce thème, voir aussi par exemple Heem et Aonzo, 2003b.  
26/04/2005

sujets n'a tout simplement pas de réalité, c'est le monde de la pensée magique. En conséquence, dans le domaine de la RSE, il est vain d'espérer des progrès significatifs tant que cette dimension subjective ne sera pas reconnue et acceptée.

Enfin, plus banalement, on observera que selon les règles de la grammaire française, le verbe ne peut se conjuguer que pour autant qu'il y a un sujet. En l'absence de sujet, le verbe se présente sous une forme infinitive qui le situe dans un espace infini, par définition hors du temps. C'est évidemment vrai du verbe répondre comme de tous les autres verbes<sup>20</sup>.

### **3. L'acceptation de l'intersubjectivité pour une prise en compte de l'autre: le « nous » comme conjugaison des « je »**

La responsabilité n'existe pas dans l'absolu, elle n'existe que par rapport à d'autres, les *parties prenantes* dans la rhétorique de la RSE. Dans cette rhétorique, une entité abstraite, l'entreprise, qui occupe une position de surplomb, capable de définir ce qui est bon pour un autre qu'elle choisit d'inclure ou d'exclure<sup>21</sup>. Il y a double imposture sur les mots : le terme « entreprise » recouvre dans ce discours des groupes d'acteurs au contraire très concrets, actionnaires et/ou dirigeants ; les parties prenantes sont bien mal nommées puisqu'elles sont au fond traitées comme des mineurs sous tutelle, incapables de *prendre* la parole, sans *prise* sur leur destin.

Or, sans reconnaissance de la liberté de l'autre, la question de la responsabilité est invalidée. Comme nous l'explique P. Ricoeur (2002) : « la position par soi-même de la liberté a pu être appelée point de départ de l'éthique, mais elle ne constitue pas encore l'éthique elle-même. [...] On entre véritablement en éthique, quand, à l'affirmation par soi de la liberté, s'ajoute la volonté que la liberté de l'*autre* (souligné par P. Ricoeur) soit [...] Si je cessais de croire en ma liberté, si je m'estimais entièrement écrasé par le déterminisme, je cesserais aussi de croire à la liberté de l'autre ; [...] je n'attendrais d'autrui aucun secours, comme l'autre ne pourrait attendre de moi aucun geste *responsable* (souligné par nous). [Dans le cas contraire], je dirai alors que l'autre me requiert et que, par cette requête, je suis rendu capable de *responsabilité* (souligné par nous, *id.*).

Nous voilà donc en présence d'une multiplicité de sujets, tous également responsables : actionnaires, dirigeants, salariés, clients, fournisseurs... Le paradigme dominant bute alors sur trois questions qui s'expriment invariablement en forme de face-à-face : comment passer de la responsabilité de sujets isolés à celle d'une « entreprise » prise dans son ensemble d'une part, comment penser la relation entre l'« entreprise » et les « parties prenantes » d'autre part, enfin comment définir la relation des « parties prenantes » entre elles. Ces questions tombent d'elles-mêmes si l'on change de paradigme et si *l'on définit l'entreprise comme la communauté des sujets tous parties prenantes à un projet et tous également responsables*. Cette définition a à notre avis au moins deux vertus. Elle dévoile ce qui nous paraît être une faille essentielle de l'ensemble de la littérature sur la RSE : les actionnaires et les dirigeants n'y sont jamais considérés comme des parties prenantes (pour reprendre l'image de Baumol,

<sup>20</sup> Une responsabilité sociale sans sujets résonne dans le vide. Cela nous fait penser irrésistiblement aux paroles de la fameuse chanson de Nino Ferrer « Gaston ya l'téléphon qui son Et ya jamais person qui y répond ».

<sup>21</sup> Une abondante littérature est consacrée à la définition de typologies relatives aux parties prenantes.

utilisée par Coriat et Weinstein (1995, p. 16) : « Hamlet se joue expurgé du Prince du Danemark ». En outre, elle permet d'échapper à la question obsédante - et stérile - de l'inclusion de telle ou telle partie prenante (qui intrinsèquement est sous-tendue par une logique d'exclusion).

L'entreprise pensée comme communauté de parties prenantes apparaît ainsi comme l'espace dans lesquels s'intègrent les multiples subjectivités, le lieu par excellence de l'intersubjectivité. Les paragraphes qui suivent précisent ce concept (3.1), tentent de l'articuler avec des propositions empruntées à la philosophie politique (éthique de la discussion et démocratie plurielle), mais aussi plus modestement et peut-être plus concrètement avec les propositions d'une pionnière de la théorie des organisations, Mary Parker Follett (3.2) et proposent enfin quelques pistes pour l'opérationnaliser (3.3).

### **3.1. L'intersubjectivité, espace d'advenue de la réalité**

« Intersubjectivité est composé de « inter » qui suggère la relation entre, la communication, et de « subjectivité » ou intuition du sujet par lui-même de ce qui lui est propre. L'intersubjectivité désigne une relation de sujet à sujet dans ce qu'ils ont de propre, leur existence en tant qu'elle serait alors affectée du signe « avec », selon l'heureuse formule de Gabriel Marcel, dans cette perception simple qu'ils ont d'eux-mêmes » (Joseph, 2004).

En philosophie, E. Husserl (2001) apparaît comme l'un des premiers, voire le premier à avoir conceptualisé l'intersubjectivité. E. Mutelesi (1998), en se référant au penseur allemand la définit comme « la réciprocité dans la relation du je au tu ». Pour P. Lachière-Rey (1965), « l'intersubjectivité définit à proprement parler la société humaine » ; il ajoute, défendant une conception de la sociologie fondée sur l'intersubjectivité (à l'inverse d'une sociologie « où les faits sociaux sont traités comme des choses »), qu'« il s'agit en somme de reprendre l'action de chaque individu dans sa relation avec les autres » et encore que « l'intersubjectivité a pour résultat de mettre au jour nos richesses latentes à l'occasion du comportement des autres. Mais ces richesses latentes sont parfois négatives ou accompagnées de jugements négatives. Ce sont, répétons-le, des virtualités qui sollicitent un choix ou un jugement, et le provoquent ».

### **3.2. De l'éthique de la discussion au conflit constructif pour déployer l'intersubjectivité**

Comment construire cette intersubjectivité ?<sup>22</sup> E. Husserl « explique dans un texte de 1932 que même une empathie réciproquement vécue de façon active par Je et par Tu ne suffit pas à faire émerger plus qu'un pur être-ensemble des sujets », car « pour faire émerger une intersubjectivité authentique, [...] il faut encore [...] le projet et la volonté d'une communication » (Mutelesi, 1998). Joseph (2004) exprime également la conviction que sans un « processus de communication effectif [...] l'intersubjectivité ne serait qu'imagination ».

Compte tenu du rôle dévolu à la communication dans ces deux définitions, il nous a semblé logique dans un premier temps de mobiliser les apports de *l'éthique de la discussion* tels qu'ils ressortent des travaux de J. Habermas et de K.O. Appel pour chercher les possibles

---

<sup>22</sup> Joseph (2004) cite parmi les philosophes qui se sont attaqués à cette question une liste qui va « de Husserl à Merleau-Ponty, de G. Marcel à Michel Henry, de Lachière-Rey à Alain Renaut, en passant par l'incontournable Bergson ».

fondements d'une intégration opérationnelle des multiples subjectivités qui s'expriment au sein de la communauté entreprise.

« Alors que Kant laisse à l'individu seul le soin d'appliquer le principe d'universalité pour découvrir quels sont matériellement ses devoirs [...], l'éthique de la discussion attribue cette détermination aux discussions pratiques réelles avec toutes les personnes concernées » (Desjardin, 2004, commentant l'œuvre d'Apel). Concrètement, « dès lors que l'on accepte de discuter, on a toujours déjà tacitement admis un principe normatif et éthique nous enjoignant de soumettre tout différend à des arguments destinés à réaliser un consensus » (*ibid.*).

Les analyses de K.O. Appel et de J. Habermas, qui fondent le concept de *démocratie délibérative* (par opposition à celui de démocratie représentative), ont cependant suscité des critiques. Certains auteurs expriment la crainte que la discussion prônée par les théoriciens de l'éthique de la discussion ne se limite à la mise en commun d'images mentales, à l'échange de représentations en lieu et place de l'échange de paroles vivantes<sup>23</sup>. Ce faisant, les désaccords possibles sont occultés, niés.

C. Mouffe (1994) partage cette crainte. Elle retient certes, comme les deux philosophes allemands, la nécessité d'espaces de discussion ; elle trouve également justifiée la critique de l'individualisme libéral. Elle conteste cependant le paradigme de la démocratie délibérative ; elle estime en effet qu'« à trop privilégier l'élément du *vivre ensemble*, de la *polis*, en laissant de côté l'aspect du *polemos*, de l'antagonisme et du conflit, on n'est pas en mesure d'appréhender la spécificité de la politique démocratique (p. 5). Elle propose donc le concept de *démocratie plurielle* dont l'objectif n'est pas d'éradiquer le pouvoir « mais de multiplier les espaces où les rapports de pouvoir seront ouverts à la contestation démocratique » (*ibid.*, p. 19) et ainsi « de mettre en scène le conflit selon des dispositifs agonistiques qui favorisent le respect du pluralisme » (*ibid.*).

Le lecteur pourra trouver ses discussions bien abstraites et pourtant, par delà les disciplines et le temps, elles font écho aux idées audacieuses développées - et mises en pratique dans ses multiples activités - par M.P. Follett. M. Fiol (2004) souligne ainsi toute l'importance que cette pionnière du management donne à une vision communautaire des organisations, dans le respect de la spécificité de chacun, et la manière originale dont elle perçoit le conflit. Selon lui, M.P. Follett

« fonde le succès du climat humain au sein des organisations autant sur le *renforcement du sentiment communautaire* (souligné par nous) autour de valeurs spirituelles partagées que sur la préservation de l'intégrité de l'individu. Elle se méfie d'une approche trop collective des organisations<sup>24</sup> et des groupes primaires<sup>25</sup> qui, selon elle gomme la *spécificité* [...] de chaque individu et suggère que l'on remplace le concept d'ajustement de l'individu à l'organisation par celui d'*intégration* (souligné par nous) [...] » (Fiol, p. 9).

Le conflit constructif, « l'harmonieux mariage des différences » (selon Fox et Urwick, cité par Fiol, 2004, p. 7)

---

<sup>23</sup> Dérive particulièrement manifeste dans le monde politique où les leaders attribuent volontiers les résistances qu'ils rencontrent à une communication déficiente : « nous n'avons pas bien communiqué » selon une formule devenue rituelle.

<sup>24</sup> On peut imaginer que cette disposition l'amènerait à s'interroger sur le mot « entreprise » présent dans l'expression RSE.

<sup>25</sup> Les actionnaires, les dirigeants, les parties prenantes, dans la rhétorique de la RSE.

« consiste à sortir du cadre étroit du conflit entre deux positions a priori non conciliables pour trouver, selon un processus créatif, une nouvelle position qui intègre les deux points de vue et satisfasse ainsi les deux parties. Dans cette intégration, aucune des parties en conflit ne sacrifie ses intérêts ou en compromet ses valeurs ; elle n'abandonne rien, elle s'enrichit. En outre, pour M.P. Follett, une intégration de points de vue n'est jamais permanente ; elle conduit inévitablement à terme à l'émergence de nouvelles différences qui engendrent un nouveau conflit. L'intégration n'est donc par un résultat ponctuel à atteindre, mais un apprentissage à cultiver et à entretenir, celui de la capacité à sortir du cadre étroit du compromis entre deux points de vue pour rechercher un nouveau point de vue intégrateur » (*ibid.*)

### **3.3. Quelques pistes d'opérationnalisation**

C'est dans cette perspective que nous proposons de refonder les modalités et le rôle de la comptabilité, tant financière que sociétale, afin qu'elle permette aux différents acteurs d'être parties prenantes dans une démarche de responsabilité qui ne relèverait plus seulement du bon vouloir d'une pseudo « entreprise » ou des contraintes du droit, mais d'une co-construction, toujours potentiellement conflictuelle et jamais achevée, exigeant des réponses, certes contingentes et évolutives, mais générées dans des conditions de discussion universellement valides. Les paragraphes qui suivent n'esquissent que de simples pistes ; ils visent surtout à montrer qu'il n'y a pas de fatalité, que d'autres modes de pensée et d'action sont possibles.

#### **3.3.1. Renouveler le modèle comptable**

Le modèle anglo-saxon qui domine le processus actuel de normalisation comptable international doit être abandonné pour lui substituer un modèle plus respectueux des différentes parties prenantes. Les prémisses d'un tel modèle existent dans le référentiel continental : ce référentiel, développé dans les pays où les banques et l'Etat jouent un rôle important dans la vie économique, prend en considération les besoins d'information d'une gamme plus étendue de parties prenantes. Le modèle comptable français, aujourd'hui fortement ébranlé, s'inscrit (ou plutôt s'inscrivait) dans cette perspective : tous les observateurs s'accordent à voir dans ce modèle « une vision partenariale qui tente de prendre en compte les intérêts des différentes parties prenantes de la vie de l'entreprise » (Heem, 2003b, p. 7).

Par ailleurs, il convient, dans ce modèle, de restaurer le rôle du qualitatif. Ph. Bissara dénonce « l'illusion du tout chiffre » (2003) : « des normes comptables analogues traduisent des activités infiniment variées. Aussi les comptes proprement dits sont-ils inintelligibles s'ils ne sont pas rapprochés d'une description au moins sommaire de l'activité et de ses principales caractéristiques. [...] C'est pourquoi l'information comptable ne saurait être dissociée de l'information plus littéraire qui est fournie dans le rapport annuel ou le document de référence ainsi que par l'annexe ». C'est pourquoi il suggère de préférer, au raffinement excessif des normes qui ne font qu'« obscurcir la compréhension des états financiers, [...] la fourniture des mêmes renseignements dans l'annexe ».

#### **3.3.2. Ouvrir des espaces de discussion**

Les espaces de discussion pourraient être ouverts à divers niveaux : entre les normalisateurs de différents pays d'un part et entre les parties prenantes d'autre part. Les potentialités d'Internet pourraient être utilement mobilisées à cette fin.



### ***Des espaces de discussion entre les normalisateurs***

Evoquant les outils de la comptabilité nationale, P. Viveret (2003) considère que « les choix, bien souvent implicites, qui sous-tendent les indicateurs de richesse, doivent être soumis au débat démocratique, afin de s'interroger sur les finalités et la légitimité des nouveaux indicateurs à construire ». Les enjeux attachés à la comptabilité financière des entreprises ne sont pas moins importants et relèvent à notre avis de la même problématique...

Comme le rappelle B. Colasse (2002, p. 90), « il fut un temps – les années 70 – où l'Europe affichait de grandes ambitions en matière d'harmonisation comptable [...]. Il ne s'agissait pas d'imposer des règles communes aux entreprises européennes, mais, plus simplement, de définir un cadre qui limitât les écarts entre les Etats membres. Ces derniers visaient, à terme une reconnaissance mutuelle de leurs référentiels comptables respectifs ». Les normalisateurs des différents pays ne disposent pas aujourd'hui d'instance où ils pourraient échanger leurs points de vue et débattre. C'est dans ce vide que s'est engouffré avec beaucoup d'habileté l'IASB. Un forum des normalisateurs, représentatif de sensibilités différentes (et en particulier de celles tournées vers un modèle plus partenarial), mais aussi des intérêts des pays les moins développés, pourrait constituer une première tentative de réponse.

### ***Des espaces de discussion entre les entreprises et leurs parties prenantes***

Pour ce qui est de la relation entre les parties prenantes, constitutives de l'entreprise et toutes également responsables, les propositions de C. Neuville, Présidente de l'Association de défense des actionnaires minoritaires (ADAM), donnent un exemple du possible.

C. Neuville, au cours d'un débat sur le thème « La comptabilité peut-elle dire le vrai ? » (2004), constate l'asymétrie d'information entre les directions d'entreprise et les investisseurs (mais c'est aussi vrai de l'ensemble des « parties prenantes »). Elle met en évidence que si l'information ne cesse de croître en quantité, elle ne donne malgré tout qu'une vision simplifiée de la réalité économique, se prêtant ainsi à d'éventuelles manipulations. Elle note aussi que font défaut les moyens d'analyser cette information, à la fois volumineuse et complexe. Elle exprime ses doutes vis-à-vis de règles: « dès qu'une nouvelle règle est édictée, des cabinets d'ingénierie comptable et financière trouvent le moyen de la contourner ». Si les principes lui semblent susceptibles d'améliorer le système, il n'en reste pas moins que se pose la question de savoir par qui faire respecter ces principes : « les commissaires aux comptes ne peuvent à [son] avis remplir ce rôle, et la justice ne peut le faire qu'une fois de temps en temps ». C. Neuville suggère donc de promouvoir « une information financière qui s'établirait *dans la pratique et le respect du contradictoire* (souligné par nous). De la confrontation des intérêts et des points de vue peut naître une vérité acceptable par chacun. Ce n'est pas une pure utopie : en matière fiscale il existe déjà du contradictoire puisque l'administration peut par exemple requalifier une opération comptable. Et lors des assemblées générales, les actionnaires peuvent poser des questions sur les comptes et contribuer ainsi à l'information ou à la curiosité des autres. Il faut aller plus loin et multiplier ce genre d'exercices. » (*ibid.*). C. Neuville fournit l'exemple d'une société dont elle avait contesté les comptes et à laquelle elle avait ainsi occasionné quelques désagréments : cette société a pourtant publié ses questions et les réponses qu'elle leur a données dans l'actualisation de son document de référence. G. Gélard (membre de l'*International Accounting Standards Board* (IASB), au cours du même débat, trouvait l'idée intéressante et suggérait de « rendre les réunions d'analystes accessibles aux actionnaires, par exemple sur Internet, ou bien d'en publier les comptes rendus : c'est là que se trouve le vrai contradictoire ». Il souligne que « quand il y a des traitements comptables

qui peuvent poser problème, on peut quand même compter sur le fait que les analystes poseront des questions ».

### **3.3.3. Mobiliser les potentialités du réseau Internet**

Dans quelle mesure Internet peut-il participer dans le domaine de la RSE à une généralisation de débats contradictoires et constructifs? Un nombre croissant d'écrits philosophiques, sociologiques et politiques tentent d'ores et déjà de faire le pont entre l'éthique de la discussion et l'utilisation d'Internet (voir par exemple Kamga et Totschnig, 2000 ou Ess, 1996 ; Muskerji et Simon, 1998 ; Navasky, 1998 ; Poster, 1999 ; Schneider, 1996 ; Toulouse et Luke, 1998 ; Thornton, 1996 et Ward, 1997 recensés par Perzysnki, <http://socwww.cwru.edu/~atp5/habermas.html>). O. Kamga et M. Totschnig (2000, pp. 8 et 9) décèlent déjà dans les processus d'autorégulation d'Internet son potentiel démocratique. Ils soulignent la culture de coopération propre à Internet, favorable à « la recherche d'un consensus au détriment des exercices de pouvoir », son « caractère ouvert, ludique et performant ». Certes, « les conditions d'accès à Internet ne garantissent pas en soi un plus de démocratie. Mais aucun autre media ne connaît le potentiel d'une distribution des modes de production et de diffusion des contenus aussi partagée que l'Internet » (*ibid.*).

Internet présente en outre un certain nombre de caractéristiques intéressantes pour le déploiement de la RSE et la relation aux parties prenantes par rapport aux modes de diffusion classiques de l'information : il s'affranchit des frontières géographiques et il permet « une participation très décentralisée à des formes de communication (le « one to many » [...]) jusqu'à récemment réservée à des acteurs institutionnels et puissants » (*id.*, pp. 1 et 2). Dans cette perspective, l'ensemble des parties prenantes constitutives d'une entreprise donnée est amenée à constituer une communauté virtuelle.

L'on pourrait imaginer la création par chaque entreprise d'un forum sur lequel pourrait intervenir tout acteur qui se sentirait impliqué et ouvert à tous. Plutôt que de rassembler dans de volumineux rapports des séries de chiffres inexploitable et sans intérêt<sup>26</sup>, on lirait sur ce forum des réactions, des témoignages. L'ouvrier d'une usine dans un pays du tiers-monde pourrait par exemple s'exprimer, éventuellement avec l'aide d'une ONG, sur ses conditions de travail (avec, pourquoi pas, des images). Le fournisseur pourrait expliquer les conditions de négociation de ses contrats. Le client pourrait faire état de ses appréciations quant à la qualité des biens et services qui lui sont fournis. L'utilisateur du métro pourrait s'exprimer sur la publicité qui lui est assénée. L'actionnaire pourrait faire part de sa compréhension ou non-compréhension des chiffres fournis. L'inspection du travail pourrait faire figurer les conclusions de ses rapports. L'administration des impôts pourrait faire état des notifications de redressement. Les syndicats pourraient expliquer leurs revendications. Le riverain pourrait évoquer les nuisances qu'il subit du fait d'une installation industrielle polluante.

La difficulté principale réside bien évidemment dans la régulation de ce forum. Elle peut se faire à notre avis en prenant deux formes complémentaires, la mobilisation des technologies de traitement de l'information et l'instauration de règles de participation au débat. Nous ne ferons ici qu'esquisser quelques pistes ; la mise en œuvre concrète impliquerait le lancement d'un programme de recherche-action.

Pour le premier point, les applications qui fonctionnent déjà au service de la veille stratégique d'entreprise pourraient être utilisées pour exploiter finement toutes les informations produites.

---

<sup>26</sup> Qui est intéressé par la consommation d'eau de telle ou telle banque ?  
26/04/2005

Au niveau le plus élémentaire, un moteur de recherche permettrait à quiconque de trouver l'information qu'il recherche (conditions de travail, sécurité...). Des messages d'alerte pourraient signaler l'arrivée de nouvelles informations à des personnes qui se seraient préalablement enregistrées sur une liste de diffusion. A un niveau plus sophistiqué, les ressources de l'intelligence artificielle pourraient par exemple être mises en œuvre pour élaborer les rubriques pertinentes et leur classement, ainsi que des résumés d'interventions isolées ou du contenu d'une rubrique.

Différents acteurs ont déjà pris conscience des enjeux attachés au second point. Les règles de participation pourraient s'inspirer des codes élaborés par un certain nombre de communautés pour « augmenter la qualité des échanges, empêcher les abus et créer une identité autour de certaines valeurs » (Kamga et Totschnig, 2000, p. 17). Pour enclencher une dynamique de progrès, on pourrait exiger de chaque participant une proposition d'amélioration.

## Conclusion

Pour que la mesure comptable puisse s'inscrire dans le champ de ce qu'il est convenu d'appeler la responsabilité sociale de l'entreprise et permette à l'Autre, le Prochain (Simon, 1993), les « parties prenantes » dans le discours dominant, de prendre en main son destin, il convient non seulement de redonner toute sa place à la subjectivité, mais aussi de permettre son dépassement en favorisant l'expression d'une intersubjectivité assumée. Nous n'avons fait dans cet article qu'ouvrir quelques pistes qu'il conviendra d'explorer ultérieurement de manière plus approfondie. Nous voudrions cependant rappeler en guise d'ultime conclusion que *conter* et *compter* ont dans la plupart des langues la même racine (voir annexe 1). Nous suggérons donc, pour réconcilier responsabilité sociale de l'entreprise, parties prenantes et mesure comptable, d'autoriser une parole vivante là où il n'y a que des chiffres morts.

« Car de la mesure dont vous mesurez, il sera mesuré pour vous en retour. »  
*Evangile selon Luc*, 6, 38, extrait (dans la traduction de sœur Jeanne d'Arc)

« L'homme est la mesure de toutes choses »  
Protagoras

## Annexe 1

### ‘Compter’ et ‘conter’

« Conte » et « compte » ont la même parenté linguistique, ils appartiennent à la même famille étymologique. Conter, tout comme compter, dérive du verbe latin *computare* qui signifie « calculer », c’est-à-dire mettre ensemble de petits cailloux (« calculs » du latin *calculus*) en les égrenant un par un. Si on jette un coup d’œil dans quelques langues cousines ou voisines, on relève qu’en anglais le verbe *to tell*, qui signifie « raconter », sert aussi pour exprimer l’idée de compter, d’énumérer, d’égrener son chapelet. Et *the teller* est aussi bien le « raconteur », le narrateur, que le caissier ou le guichetier.

En espagnol, le verbe *contar* signifie « compter » mais aussi « raconter (à côté du verbe *narrar*). Même chose en italien pour le verbe *contare*.

Quant à l’allemand, « conter » se dit *erzählen* et « compter, énumérer » se traduit par *zählen*. [...]

Nous observerons que dans les temps anciens, le conte était chose sérieuse. [...] Il affichait ses rituels et réclamait un certain respect. On ne racontait pas n’importe comment, n’importe où, n’importe quand. [...] Compter, c’était communier en donnant à entendre une certaine parole. En Afrique, cette parole « d’huile » s’oppose à la prose banale de tous les jours, la parole « d’eau ». La tache d’eau répandue sur un linge s’évapore sans laisser de trace. La tache d’huile s’élargit en auréole et demeure, parfois de manière indélébile. »

Kerloc’h J.-P., « Ce qu’il faut savoir sur les contes »,  
extrait de l’ouvrage *Petite anthologie du conte*, éditions SEDRAP,  
<http://perso.wanadoo.fr/jacques.madrenes/contes.structur.htm>

« En anglais, compter : *to count* ; conter : *to recount*. [...] En hébreu, conter : le saper ; compter : *li saper* . En chinois, compter : *shu* ; conter *shu*. »

Wells E., *Encyclopédie du savoir relatif et absolu*, tome II,  
<http://membres.lycos.fr/droopyoh/werber/Tome2/Conte.htm>

### Références bibliographiques

Alpha Etudes (2003), *Les informations sociales dans les rapports annuels : quelle application de la loi NRE ? Une étude sur les sociétés du SBF 120*, Centre d’études économiques et sociales du groupe Alpha.

Bachelard G. (1995), *Le nouvel esprit scientifique*, Presses Universitaires de France, collection « Quadrige » (1<sup>ère</sup> édition, 1934).

Bergson H. (1998), *L’évolution créatrice*, Presses Universitaires de France, collection « Quadrige », (1<sup>ère</sup> édition, 1907).

Bissara P. (2003), « L’entreprise française face aux nouvelles normes comptables internationales », *ANSA*, n° 3213, juillet, conférence prononcée à l’Académie de Comptabilité le 22 avril 2003, <http://www.ansa.asso.fr/site/3213.asp>, le 07/04/04.

Boltanski L. et Thévenot L. (1987), « Les économies de la grandeur », *Cahiers du Centre d’Etudes pour l’Emploi*, Presses Universitaires de France.

- Capron M. (2000), « Comptabilité sociale et sociétale », in B. Colasse, dir., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp. 407-419.
- Capron M. et Quairel F. (1998), « Contrôle de gestion et pilotage des performances sociétales », *Actes du XIXème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Nantes, 14-16 mai, volume 2, pp. 569-584.
- Christophe B. (2000), « Environnement naturel et comptabilité », in B. Colasse, dir., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp. 657-668.
- Christophe B. (2000), « Intention et comptabilité », in B. Colasse, dir., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp. 845-856.
- Colasse B. (2002), « La guerre des normes n'aura pas lieu », *Sociétal*, n° 37, 3<sup>ème</sup> trimestre, pp. 89-93.
- Colasse B. (2004), « Harmonisation comptable internationale : de la résistible ascension de l'IASC/IASB », *Gérer et Comprendre*, mars, n° 75, pp. 30-40.
- Coriat B. et Weinstein O. (1995), *Les nouvelles théories de l'entreprise*, Le Livre de poche, collection « Références »
- Desjardin A. (2004), « Karl-Otto Apel, la réponse de l'éthique de la discussion », <http://www.ac-amiens.fr/academie/pedagogie/philosophie/lectures/Apel.htm>
- Fiol M. (2004), « Les grands auteurs du contrôle de gestion : Mary Parker Follett, le contrôle pour penser », *Cahiers de recherche HEC*, CR 796/2004, 26 p.
- Foucault M. (1998), *Surveiller et punir, naissance de la prison*, Gallimard, collection « Tel » (1<sup>ère</sup> édition, 1975).
- Grand B. et Grill P., « Ethique, développement durable et entreprise », [www.strategie-aims.com/dd/comdd/grand\\_grill.pdf](http://www.strategie-aims.com/dd/comdd/grand_grill.pdf)
- Grandsaignes d'Hauterive R. (1994), *Dictionnaire des racines des langues européennes*, Larousse, 1<sup>ère</sup> édition 1948.
- GRI (2003), « Lignes directrices pour le reporting développement durable », version 2002, [www.globalreporting.org/guidelines/Guidelines2002\\_FR.pdf](http://www.globalreporting.org/guidelines/Guidelines2002_FR.pdf).
- Habermas J. (1992), *De l'éthique de la discussion*, Les Editions du Cerf (traduit de l'allemand *Erläuterungen zur Diskursethik*, Suhrkamp, 1991).
- Habermas J. (1986), *Morale et communication*, Editions du Cerf (traduit de l'allemand *Moralbewusstsein und kommunikatives Handeln*, Suhrkamp, 1983).
- Heem G. (2003a), « Les normes IAS : une comptabilité pour qui ? », *Les Echos*, 11 mars, p. 49.
- Heem G. (2003b), « Les normes comptables IAS/IFRS : quel modèle comptable ? quels utilisateurs privilégiés ? », *Revue des Experts-Comptables de France*, juin, pp. 33-35.
- Heem G. et Aonzo Ph. (2003c), « La normalisation comptable internationale : ses acteurs, sa légitimité, ses enjeux », *Revue d'Economie Financière*, n° 71, pp. 33-52.
- Husserl E. (2001), *Sur l'intersubjectivité*, tome I, Presses Universitaires de France, collection Epiméthée, (les tomes I et II sont la traduction partielle de *Zur Phänomenologie der Intersubjectivität* en 3 volumes (I. 1905-1920, II. 1921-1928, III 1929-1935) publiés à la Haye en 1973 par Martinus Nijhoff dans les *Husserlania*, tomes XIII, XIV et XV).

Joseph (2004), « De l'intersubjectivité et d'internet », chapitre 1, <http://philagora.net/philo-fac/joseph.htm>, 02/04/2004.

Kamga O. et Totschnig M. (2000), « L'autorégulation de l'Internet et ses répercussions sur le rapport entre les institutions publiques et les citoyens », [www.er.uqam.ca/nobel/d364101/regulation.pdf](http://www.er.uqam.ca/nobel/d364101/regulation.pdf)

KPMG (2003), L'information non financière dans les documents de référence des sociétés du CAC 40 – Bilan sur la mise en œuvre de la loi NRE (art. 116) sur l'exercice 2002, KPMG, [www.kpmg.com](http://www.kpmg.com).

Lachière-Rey P. (1965), « Réflexions sur la nature de l'esprit », *Philosophia*, extrait disponible sur <http://www.philagora.net/philo-fac/lac-rey1.htm>.

Lebas M. (1995), « Oui, il faut définir la performance », *Revue Française de Comptabilité*, juillet-août, pp. 66-71.

Le Maître D. (1998), « Processus d'une configuration organisationnelle et critères de performance », *Actes du XIXème Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Nantes, 14-16 mai, volume 2, pp. 819-832.

Lespès J.-L. (2003), « La responsabilité sociale de l'entreprise : quelle crédibilité ? », *La lettre d'Innovence*, n° 27 du 22 septembre 2003.

Maître P. (1984), *Plans d'entreprise et contrôle de gestion, un guide systématique d'action*, Dunod, collection « Dunod entreprise ».

Mascré V. (1994), « Passage du 'contrôle' de gestion au pilotage de la performance », *Revue Française de Comptabilité*, n° 260, octobre, pp. 57-64.

MEDEF – PricewaterhouseCoopers (2003), *Prise en compte de l'article 116 de la loi NRE dans le rapport de gestion des entreprises au CAC 40*, [www.pwcglobal.com](http://www.pwcglobal.com)

Mermet L. (1997), « Evaluer pour évoluer », *Les Ateliers du Conservatoire du Littoral*, n° 14, 4 juin, 8 p.

Morel C. (1992), « Le mal chronique de la connaissance ordinaire sur l'entreprise », *Gérer et Comprendre*, n° 28, septembre, pp. 71-83.

Morgan G. (1988), « Accounting as reality construction: towards a new epistemology for accounting practice », *Accounting, Organizations and Society*, vol. 13, n° 5, pp. 477-485.

Mouffe C. (1994), *Le politique et ses enjeux. Pour une démocratie plurielle*, La Découverte/M.A.U.S.S., collection « Recherches ».

Mutelesi E. (1998), *Subjectivité comme auto-organisation. Une étude du constructivisme radical au départ de Husserl*, dissertation doctorale à l'Institut Supérieur de Philosophie, Université Catholique de Louvain, Louvain-La-Neuve, Belgique, <http://www.univie.ac.at/constructivism/books/mutelesi/4html>, le 02/04/2004.

Neuville C. (2003), *La comptabilité peut-elle dire le vrai ?*, Compte rendu du débat organisé le 13 novembre 2003 par l'Ecole de Paris du Management en partenariat avec le Club des Annales des Mines.

Nifle R. (1986), *Au cœur du sujet, la théorie de l'Instance et des Cohérences*, Editions de Poliphile.

Nifle R. (1996a), « La trialectique », Institut Cohérences, <http://www.coherences.com>

Nifle R. (1996b), « L'évaluation, Sens et méthodes », Institut Cohérences, <http://www.coherences.com>.

Novethic (2003), « Analyse du reporting social et environnement du CAC 40 », numéro spécial de la *Lettre de l'économie responsable*, n° 13, été.

Obert R. (2003), *Pratique des normes IAS/IFRS, comparaison avec les règles françaises et les US GAAP*, Dunod - Ordre des Experts-Comptables.

Perzynski A., The Internet and the Theories of Jürgen Habermas, <http://socwww.cwru.edu/~atp5/habermas.html>

Piaget J. (éd., 1967), « Logique et connaissance scientifique », *Encyclopédie de la Pléiade*, Gallimard.

Quairel F. (2004), « Responsable mais pas comptable : analyse de la normalisation des rapports environnementaux et sociaux », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 10, vol. 1, juin, pp. 7-36.

Raffournier B. (2003), « Comptabilité créative et normalisation comptable », *La Revue du Financier*, n° 139, février, pp. 79-80.

Ricoeur P. (2002), « Ethique », *Encyclopaedia Universalis*, version 8 (sur DVD).

Simon R. (1993), *Ethique de la responsabilité*, Les Editions du Cerf.

Stolowy H. (2000), « Comptabilité créative », in B. Colasse, dir., *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, pp. 157-178.

Stolowy H., « Existe-t-il vraiment une comptabilité créative ? »  
[www.campus.hec.fr/profs/stolowy/perso.articles/Encyclo.pdf](http://www.campus.hec.fr/profs/stolowy/perso.articles/Encyclo.pdf)

Terra Nova (2002), *Rapports annuels et développement durable : le point sur les pratiques de reporting*, [www.terra-nova.fr/index-old.html](http://www.terra-nova.fr/index-old.html).

Terra Nova (2003), « Le reporting social et environnemental des entreprises françaises », Rapport de l'Observatoire des pratiques de reporting social et environnemental, [www.terra-nova.fr](http://www.terra-nova.fr).

Tinker A.M., Lehman C., Neimark M. (1991), « Corporate Social Reporting : falling down the hole in the middle of the road », *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, vol. 4, n° 1, pp. 28-54.

Utopies (2003), « Etude de benchmarking sur les rapports des entreprises au SBF 120 », [www.utopies.com](http://www.utopies.com)

Viveret P. (2003), « Reconsidérer la richesse », *La Revue des Sciences de Gestion*, n° 194, p. 5.

Watts R. et Zimmermann J.L. (1986), *Positive Accounting Theory*, Prentice Hall, Englewoods Cliffs, NJ. Weick K. (1995), *Sensemaking in Organizations*, Sage Publications, Londres.

Weickmans, « René Simon : Ethique de la responsabilité », [www.membres.lycos.fr/weickmans/Partie04\\_2.htm](http://www.membres.lycos.fr/weickmans/Partie04_2.htm)

Collectifs

Var. auct. (1980), *Le Robert, Dictionnaire alphabétique et analogique de la langue française*, Société du Nouveau Littré.

« La comptabilité peut-elle dire le vrai ? » (2004) compte-rendu du débat organisé par l'Ecole de Paris (M. Autret et A. Galichon, ingénieurs des Mines ; G. Gélard, membre de l'IASB et chargé de liaison avec le CNC ; C. Neuville, présidente de l'ADAM et A. Joly, président du Conseil de surveillance de l'Air Liquide), in *Les Annales de l'Ecole de Paris*, volume X, Association des Amis de l'Ecole de Paris du Management.